

Олена ДОРОШЕНКО

## КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: ГАРМОНІЗАЦІЯ ВІТЧИЗНЯНОГО ЗАКОНОДАВСТВА У КОНТЕКСТІ МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ

**Резюме.** Проведено порівняльний аналіз складу доходів відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі України та бюджетного законодавства України. Запропоновано зміни й доповнення до Бюджетного кодексу України в частині класифікації доходів бюджету та власних надходжень бюджетних установ із метою його адаптації до вказаних стандартів. Обґрунтовано необхідність виділення таких груп доходів у Бюджетному кодексі, як доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій. Запропоновано перелік положень, що необхідно додатково розкрити в методичних рекомендаціях до Національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі щодо доходів бюджетних установ.

**Ключові слова:** доходи, власні надходження, доходи від обмінних операцій, доходи від необмінних операцій, модернізація бухгалтерського обліку.

Olena DOROSHENKO

## CLASSIFICATION OF BUDGETARY ESTABLISHMENTS REVENUE: HARMONIZATION OF THE NATIONAL LEGISLATION IN THE CONTEXT OF ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR OF UKRAINE MODERNIZATION

**Summary.** The article deals with some methodological principles of accounting of revenue in public sector entities that are regulated by National Public Sector Accounting Standard 124 «Revenue». The author presents a comparative analysis of the revenue in accordance with National Public Sector Accounting Standards of Ukraine and Ukrainian budget laws. The author detects differences between Standards and budget laws in classification and composition of revenue, including own revenues of budgetary establishments. So, the author proposed the changes and amendments to Budget Code of Ukraine regarding the classification of revenue and own revenues of budgetary establishments in order to adapt it to the specified standards. Preliminary classification of revenue into the following sections, as tax revenues, non-tax revenues, income from capital transactions and transfers must be transformed. The necessity of identifying such groups of revenue in the Budget Code as revenue from exchange transactions and revenue from non-exchange transactions is substantiated in the article. Also the author made the comparison of existing provisions of Budget Code of Ukraine on the classification of budget revenues with proposed by the author. The author indicates that further specification of budget revenues must be made in the budget classification, changes to which should be made simultaneously with the amendments to the Budget Code. The prospects of further application in the accounting practices of other provisions of the Budget Code of Ukraine on revenue are defined. A list of the points that need to be separately disclosed in the methodological recommendations to National Public Sector Accounting Standards about revenues of budgetary establishments and their structures is determined.

**Key words:** revenues, own revenues, revenue from exchange transactions, revenue from non-exchange transactions, accounting modernization.

**Постановка проблеми.** Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України відповідно до Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [1] сприяє наближенню інформаційного забезпечення управління державними фінансами України до міжнародних стандартів. Законодавчі акти, прийняті в рамках виконання плану заходів, передбачених вказаною стратегією, покликані посилити прозорість та інформативність вітчизняної системи державних фінансів. На це спрямована і нова редакція Бюджетного кодексу, що була схвалена у 2010 році. Прийняті та затверджені Міністерством фінансів України Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) у переважній своїй частині відповідають міжнародним стандартам. Проте їх запровадження в Україні є можливим за умови відповідної адаптації чинного законодавства. Вказане твердження стосується багатьох об'єктів обліку, проте головним чином стосується

доходів бюджетних установ. Це пов'язано із тим, що склад доходів бюджетних установ чітко регламентований Бюджетним кодексом України, а прийняті стандарти містять принципово нові положення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження за даним напрямком проводять такі вітчизняні вчені, як Єфименко Т.І., Калюга Є.В., Канцуров О.О., Левицька С.О., Ловінська Л.Г., Свірко С.В., Сушко Н.І., Чечуліна О.О., Чумакова І.Ю. Вчені розглядають загальні тенденції модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі й окремі аспекти обліку в розрізі його об'єктів. Однак принципові положення щодо класифікації доходів бюджетних установ на даний час не погоджені. Це означає необхідність вибору із двох варіантів. Перший полягає в адаптації НП(С)БОДС до діючого бюджетного законодавства, другий – у прийнятті змін та доповнень до чинних нормативних актів, прийняття нових законодавчих документів з метою досягнення їх відповідності НП(С)БОДС. Пріоритетним вважаємо другий варіант у зв'язку з тим, що НП(С)БОДС є максимально наближеними до міжнародних стандартів обліку в державному секторі, а це є однією з важливих умов розвитку співробітництва України із міжнародними фінансовими організаціями. Тому змін потребує саме чинне законодавство, що і буде розглянуто далі.

**Метою статті** є аналіз положень вітчизняного законодавства на предмет їх відповідності НП(С)БОДС щодо доходів бюджетних установ, а також розроблення пропозицій щодо внесення адекватних змін до чинних нормативно-правових актів, які б дозволили сформувати повноцінну систему обліку доходів бюджетних установ.

**Виклад основного матеріалу.** Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі, що регламентує облік доходів, є НП(С)БОДС 124 "Доходи" [2], яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій. Вказаним Стандартом внесено ряд нових положень, що не кореспондують із чинним законодавством.

По-перше, усі доходи суб'єктів державного сектора віднесено до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій.

У НП(С)БОДС 124 зазначено, що *обмінна операція* – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань; *необмінна операція* – це господарська операція, яка не передбачає передавання активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов.

Таблиця 1 ілюструє відповідність складу доходів установ державного сектора відповідно до НП(С)БОДС 124 [2] та бюджетного законодавства України [3, 4].

Таблиця 1

Порівняльний аналіз складу доходів відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» та бюджетного законодавства України

Table 1

Comparative analysis of revenue according to the National Public Sector Accounting Standard 124 "Revenue" and budget legislation of Ukraine

№	Групи	НП(С)БОДС 124 «Доходи» [2]	Бюджетний кодекс
---	-------	----------------------------	------------------

з/п	доходів		України (ст. 9) [3]. Бюджетна класифікація [4]
1	Доходи від обмінних операцій	Бюджетне асигнування	-
		Доходи від надання послуг (власні надходження)	Власні надходження бюджетних установ
		Доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна)	Доходи від операцій з капіталом
		Доходи від відсотків, роялті та дивідендів	Доходи від власності та підприємницької діяльності
		Інші доходи від обмінних операцій	-
2	Доходи від необмінних операцій	Податкові надходження	Податкові надходження
		Неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі)	Неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі)
		Трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб, інших бюджетних установ для виконання цільових заходів	Трансферти
		Надходження до державних цільових фондів	-
		Зобов'язання, що не підлягають погашенню	-
		-	Інші неподаткові надходження

Термін «бюджетне асигнування» не є новим у вітчизняному бюджетному законодавстві, проте у класифікації доходів бюджету він не згадується, враховуючи те, що дана класифікація спрямована на первинні доходи бюджету. Відсутнє у чинній класифікації доходів бюджету також поняття зобов'язань, що не підлягають погашенню. Відповідність складу власних надходжень установ державного сектора ілюструє табл. 2.

Таблиця 2

Порівняльний аналіз складових власних надходжень установ державного сектора відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» та Бюджетного кодексу України

Table 2

Comparative analysis of the own revenues components of public sector institutions according to the NR(S)APS 124 "Revenue" and the Budget Code of Ukraine

№ з/п	Склад власних надходжень	НП(С)БОДС 124 «Доходи»	Бюджетний кодекс
-------	--------------------------	------------------------	------------------

		[2]	України [3]
	<i>Група 1</i>		
1	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	+	+
2	Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності	+	+
3	Плата за оренду майна бюджетних установ	-	+
4	Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)	+	+
	<i>Група 2</i>		
1	Благодійні внески, гранти й дарунки	-	+
2	Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів	-	+
3	Кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право	+	+

Відсутність у складі власних надходжень плати за оренду майна бюджетних установ пояснюється тим, що НП(С)БОДС 124 «Доходи» не поширюється на визнання й оцінювання доходів, що пов'язані з договорами оренди. А такі підгрупи, як «благодійні внески, гранти та дарунки», «кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів» у НП(С)БОДС 124 віднесено до доходів від необмінних операцій, зокрема, в підгрупу «трансферти й кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів». Отже, група 1 власних надходжень бюджетних установ, а також підгрупа 3 другої групи належать до доходів від обмінних операцій; підгрупи 1 і 2 другої групи – до необмінних операцій.

У НП(С)БОДС 124 наведено умови визнання кожного із видів доходів. Такі умови у чинному законодавстві відсутні. Важливим також є питання оцінювання доходів, якому у вітчизняному законодавстві не відведено належної уваги. У НП(С)БОДС 124 зазначено, що дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню, а дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі отриманих активів, послуг (робіт).

Основні положення НП(С)БОДС 124 [2], якими визначається склад доходів суб'єктів державного сектора, з метою уникнення неузгодженостей із Бюджетним кодексом, мають знайти своє відображення у змінах та доповненнях до нього. Оскільки згідно з НП(С)БОДС 124 усі доходи суб'єктів державного сектора віднесено до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій, такий розподіл слід закріпити і в Бюджетному кодексі України (БКУ). По-перше, зміни стосуються статті 9 Бюджетного кодексу. Попередню класифікацію доходів за такими розділами, як податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом і трансферти слід трансформувати з метою узгодження із положеннями НП(С)БОДС 124 (табл. 3).

Пропонується доходи бюджету класифікувати за такими розділами:

- 1) доходи від обмінних операцій;
- 2) доходи від необмінних операцій.

У складі першого розділу пропонується виділити такі групи:

Група 1 – доходи від надання послуг бюджетними установами.

Група 2 – доходи від продажу.

Група 3 – доходи від відсотків, роялті та дивідендів.

Група 4 – інші доходи від обмінних операцій.

У складі другого розділу доцільно виділити такі групи:

Група 1 – податкові надходження.

Група 2 – неподаткові надходження.

Група 3 – трансферти й кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів.

Група 4 – надходження до державних цільових фондів.

Група 5 – зобов'язання, що не підлягають погашенню.

Таблиця 3

**Порівняння чинних положень БКУ щодо класифікації доходів бюджету із запропонованими**

Table 3

**Comparison of existing provisions of Budget Code of Ukraine on the classification of budget revenues with proposed by the author**

Чинна редакція статті 9 БКУ	Проект статті 9 БКУ
<p>Стаття 9. Класифікація доходів бюджету</p> <p>1. Доходи бюджету класифікуються за такими розділами:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) податкові надходження;</li> <li>2) неподаткові надходження;</li> <li>3) доходи від операцій з капіталом;</li> <li>4) трансферти.</li> </ol> <p>2. Податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) та місцеві податки і збори (обов'язкові платежі).</p> <p>3. Неподатковими надходженнями визнаються:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) доходи від власності та підприємницької діяльності;</li> <li>2) адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності;</li> <li>3) інші неподаткові надходження.</li> </ol> <p>4. Трансферти – кошти, отримані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі</p>	<p>Стаття 9. Класифікація доходів бюджету</p> <p>1. Доходи бюджету класифікуються за такими розділами:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) доходи від обмінних операцій;</li> <li>2) доходи від необмінних операцій.</li> </ol> <p>2. У складі першого розділу виділяють такі групи:</p> <p>Група 1 – доходи від надання послуг бюджетними установами.</p> <p>Група 2 – доходи від продажу.</p> <p>Група 3 – доходи від відсотків, роялті та дивідендів.</p> <p>Група 4 – інші доходи від обмінних операцій.</p> <p>Доходами від продажу визнають доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна.</p> <p>Інші доходи від обмінних операцій включають доходи від курсових різниць, реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів.</p> <p>3. У складі другого розділу виділяють такі групи:</p> <p>Група 1 – податкові надходження.</p> <p>Група 2 – неподаткові надходження.</p> <p>Група 3 – трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів.</p> <p>Група 4 – надходження до державних цільових фондів.</p> <p>Група 5 – зобов'язання, що не підлягають погашенню.</p> <p>Податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) та місцеві податки і збори (обов'язкові платежі).</p> <p>Неподатковими надходженнями визнаються адміністративні збори та платежі.</p> <p>Трансферти – кошти, отримані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі</p>

У НП(С)БОДС 124 [2] серед доходів від обмінних операцій зазначене бюджетне асигнування. Включення його до складу доходів окремих суб'єктів державного сектора є обґрунтованим, проте включати його до складу доходів бюджету недоцільно, оскільки в межах бюджету асигнування є не доходами, а витратами.

Розшифровку доходів від надання послуг бюджетними установами буде здійснено в статті 13 БКУ, а склад доходів від продажу та інших доходів від обмінних операцій визначено в даній статті (статті 9) і відповідає положенням НП(С)БОДС 124 (див. табл. 3).

Податкові й неподаткові надходження, трансферти, які в чинній редакції БКУ [3] входять до переліку доходів бюджету, у запропонованій редакції також виділяють окремими групами доходів, проте включені до більш загальної групи – «Доходи від необмінних операцій».

Окрім наведених груп доходів, з метою узгодження із НП(С)БОДС 124, до переліку доходів від необмінних операцій слід включити надходження до державних цільових фондів та зобов'язання, що не підлягають погашенню.

Подальша деталізація доходів бюджету має бути здійснена в Бюджетній класифікації, зміни до якої повинні бути внесені одночасно зі змінами до БКУ.

Власне щодо обмінних операцій у БКУ присутнє обмеження, зокрема, в статті 45, згідно з якою «забороняється проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, за винятком операцій, пов'язаних з державним боргом, та випадків, передбачених Законом України «Про Державний бюджет України» [3]. Наведене положення фактично обмежує визначення обмінної операції продажем/придбанням активів в обмін на грошові кошти. Однак, вважаємо за недоцільно вносити зміни до наведеної статті Бюджетного кодексу, оскільки реалізація її вимог зумовлена потребами врегулювання грошових потоків у бюджетному процесі.

При цьому коригування потребує стаття 13 БКУ, у якій наводиться зміст і склад власних надходжень бюджетних установ. Так, чинний розподіл власних надходжень на дві групи (перша група – надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством; друга група – інші джерела власних надходжень бюджетних установ) теж має бути приведений у відповідність із вказаним стандартом.

Серед власних надходжень пропонується виокремити теж дві групи – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій.

До власних надходжень від обмінних операцій у НП(С)БОДС 124 віднесено плату за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право. Окрім цього, до даного переліку слід включити плату за оренду майна бюджетних установ, облік якої регламентується іншим НП(С)БОДС.

Серед доходів від необмінних операцій, наведених у НП(С)БОДС 124, до власних надходжень бюджетних установ слід віднести трансферти, а також кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів.

Запропоновані зміни до статті 13 БКУ наведені в табл. 4.

Таблиця 4

**Порівняння чинних положень БКУ щодо власних надходжень бюджетних установ із запропонованими**

Table 4

**Comparison of existing provisions of Budget Code of Ukraine on the own revenues with proposed by the author**

Чинна редакція статті 13 БКУ [3]	Проект статті 13 БКУ
----------------------------------	----------------------

<p>Стаття 13</p> <p>...</p> <p>4. Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включають до спеціального фонду бюджету.</p> <p>Власні надходження бюджетних установ поділяють на такі групи:</p> <p>перша група – надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;</p> <p>друга група – інші джерела власних надходжень бюджетних установ.</p> <p>У складі першої групи виділяють такі підгрупи:</p> <p>підгрупа 1 – плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;</p> <p>підгрупа 2 – надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;</p> <p>підгрупа 3 – плата за оренду майна бюджетних установ;</p> <p>підгрупа 4 – надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).</p> <p>У складі другої групи виділяють такі підгрупи:</p> <p>підгрупа 1 – благодійні внески, гранти й дарунки;</p> <p>підгрупа 2 – кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;</p> <p>підгрупа 3 – кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право</p>	<p>Стаття 13</p> <p>...</p> <p>4. Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету.</p> <p>Власні надходження бюджетних установ поділяють на такі групи:</p> <p>перша група – доходи від обмінних операцій;</p> <p>друга група – доходи від необмінних операцій.</p> <p>У складі першої групи виділяють такі підгрупи:</p> <p>підгрупа 1 – плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;</p> <p>підгрупа 2 – надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;</p> <p>підгрупа 3 – плата за оренду майна бюджетних установ;</p> <p>підгрупа 4 – надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна);</p> <p>підгрупа 5 – кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.</p> <p>У складі другої групи виділяють такі підгрупи:</p> <p>підгрупа 1 – трансферти;</p> <p>підгрупа 2 – кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів</p>
--	---

У методичних рекомендаціях має бути додатково розкрито процес документування операцій, пов'язаних із виникненням доходів від обмінних та необмінних операцій, а також їх відображення в системі синтетичного обліку. Зокрема, слід вказати, у яких регістрах знайде відображення інформація про доходи СДС, а також які рахунки та субрахунки призначені для їх обліку. Рекомендована структура зазначених рекомендацій може бути такою:

1. Загальні положення (слід розкрити порядок застосування методичних рекомендацій, завдання бухгалтерського обліку доходів СДС, порядок узагальнення інформації про доходи).
2. Класифікація доходів.
3. Облік доходів від обмінних операцій (документальне оформлення, відображення в синтетичному та аналітичному обліках).
4. Облік доходів від необмінних операцій (документальне оформлення, відображення в синтетичному та аналітичному обліках).

У додатку до методичних рекомендацій доцільно навести кореспонденції рахунків обліку доходів СДС від обмінних та необмінних операцій.

**Висновки.** Запропоновані у статті рекомендації щодо вдосконалення чинного

бюджетного законодавства України з метою його адаптації до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі дозволять упорядкувати законодавчі норми, що регламентують класифікацію доходів бюджетних установ.

**Conclusions.** The proposed in the article recommendations to improve the current budget legislation of Ukraine with the aim of its adaption to the National Regulations (Standards) in the Public Sector will streamline the legislative provisions governing the classification of budgetary establishments revenues.

#### Використана література

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>.
2. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
3. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>
4. Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>.